



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721220/2012-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.136 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

MATÉRIA DEFINITIVAMENTE DECIDIDA EM OUTRO PROCESSO. TRÂNSITO EM JULGADO.

Aplica-se ao presente feito o conteúdo decisório já transitado em julgado em outro processo. Rediscutir as mesmas matérias fáticas seria temeroso e levantaria sérios questionamentos acerca da ofensa à coisa julgada. O cancelamento das infrações mantidas no outro processo revelaria absoluta incoerência do Órgão. A mesma apuração (tributo e período) deve ensejar um só resultado (tributo a pagar ou tributo a restituir). Nada obstante, com a hipótese aventada, teríamos a inusitada situação em que a apuração não resultaria em tributo a pagar (com o cancelamento das infrações neste processo) nem a tributo a recolher (com a manutenção das infrações no outro processo)

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DEFICIÊNCIA ACUSATÓRIA.

O imposto de renda pago no exterior só pode ser aproveitado na compensação da CSLL na medida em que superar o valor que tenha sido aproveitado para fins do IRPJ.

No presente caso, é flagrante a deficiência acusatória na medida em que a autoridade autuante não fez nenhuma consideração acerca das questões atinentes aos permissivos normativos que sustentam a compensação do imposto pago no exterior. Seu Termo de Verificação Fiscal meramente identificou que havia a discussão acerca da dedução do imposto retido no exterior para fins de apuração do IRPJ no outro processo. A partir daí inferiu que a parcela deduzida para fins da CSLL também merecia ser glosada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, ao recurso voluntário, para reduzir o lançamento relativo ao IRPJ, quanto à infração “Glosa do IRRF não reconhecido”, no montante de R\$ 174.351,56, e o lançamento referente à CSLL, em relação à infração “IRFON no exterior não comprovado”, no valor de R\$ 29.513.718,90, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar as multas isoladas sobre estimativas não recolhidas, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso quanto a tal matéria.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. contra acórdão que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada diante de autos de infração lavrados no âmbito da Deinf/SP.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela Delegacia Especial da Receita Federal de Instituições Financeiras em São Paulo – DEINF/SPO, foram lavrados contra a Interessada os Autos de Infração de fls. 149/160, para exigência do crédito tributário abaixo discriminado:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ	R\$ 15.554.560,42
Multa de ofício (75%)	R\$ 11.665.920,32
Multa isolada p/ falta de recolhimento de estimativas	R\$ 47.037.276,84
Juros de mora (calculados até 10/2012)	R\$ 7.506.630,86
TOTAL	R\$ 81.764.388,44
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	R\$ 3.892.464,57
Multa de ofício (75%)	R\$ 2.919.348,43
Multa isolada p/ falta de recolhimento de estimativas	R\$ 16.270.001,86
Juros de mora (calculados até 10/2012)	R\$ 1.878.503,40
TOTAL	R\$ 24.960.318,26

Dos fatos apurados na ação fiscal

As infrações que motivaram a exigência fiscal encontram-se descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 144/148, reproduzido conforme segue:

Descrição dos Fatos

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em prosseguimento aos trabalhos de Revisão da base de cálculo da CSLL relativa ao mês de dezembro de 2007 determinada pelo RPF-RI n.º 08166-2011-000095, verifiquei os seguintes fatos:

1) Ficha 16 – Dezembro – Linha 03 – Recuperação de Crédito de CSLL (MP n.º 1.807/1999, art. 8º)

1.1) O valor de R\$ 18.521.502,73, correspondente à recuperação de crédito de CSLL (MP 1.807/99 - art. 8º), foi utilizado para abater parte da CSLL apurada pelo ABN AMRO BANK S/A no cálculo da estimativa do mês de dezembro;

1.2) Em resposta à intimação lavrada para esclarecer a regularidade da dedução, foi informado que o referido valor originava-se do BANCO SUDAMERIS BRASIL S/A e, segundo os comprovantes apresentados, o saldo do crédito acumulado era de R\$ 19.967.274,15 na data-base de 31/12/2006;

1.3) Em 31 de agosto de 2007 o BANCO SUDAMERIS BRASIL S/A (CNPJ 60.942.638-0001-73) foi incorporado pelo BANCO ABN AMRO REAL S/A (CNPJ 33.066.408-0001-15);

1.4) O exame da DIPJ do SUDAMERIS, relativamente ao período 01/01/2007 a 31/08/2007, revela a utilização de R\$ 4.472.149,50 a reduzir o valor da CSLL apurada; assim, para o CNPJ do SUDAMERIS, o sistema Sapli passa a registrar um crédito de R\$ 15.495.217,91; não mais, R\$ 19.967.274,15;

Nesse contexto, o valor máximo do crédito oriundo do SUDAMERIS e suscetível de apropriação pelo ABN AMRO passa a ser R\$ 15.495.217,91;

Referido procedimento resultou no recolhimento a menor de R\$ 3.026.284,82 a título de estimativa, valor este correspondente à diferença entre o saldo limite de R\$ 15.495.217,91 e o valor indevidamente utilizado a título de recuperação de crédito de CSLL na DIPJ do ano-calendário de 2007.

Instado a se manifestar, conforme Termo de 13/01/2012, o contribuinte confirmou o aproveitamento em excesso do crédito de CSLL de que trata a MP 1.807/99, no montante de R\$ 3.026.284,82.

Registre-se que o Banco ABN AMRO REAL S/A. CNPJ 33.066.408/0001 foi incorporado pelo BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A acima qualificado, e como tal sucessor em todos os direitos e obrigações.

2) Ficha 16 – Dezembro – Linha 06 – Imposto pago no exterior

2.1) A ficha 16 referente ao cálculo da estimativa da CSLL do mês de dezembro de 2007 registra R\$ 29.513.718,90 a título de dedução de Imposto pago sobre operações do Exterior;

Segundo esclarecimentos do contribuinte o valor deduzido resultou de saldo de imposto de fonte no exterior que também foi aproveitado na dedução da estimativa do IRPJ, conforme tabela a seguir:

Dedução IRPJ	94.074.553,67
Dedução CSLL	29.513.718,90
TOTAL IRFON EXTERIOR	123.588.272,57

2.2) Que a dedução de R\$ 94.074.553,67 contribuiu para que o resultado final do Imposto de Renda resultasse em saldo negativo, no importe de R\$ 82.333.048,62 (Ficha 12B – linha 15 da DIPJ);

2.3) Também contribuiu para esse resultado a apropriação de R\$ 5.343.970,08 relativa a Imposto de Renda Retido na Fonte (Linha 12B - ficha 13) da DIPJ;

2.4) O valor de R\$ 82.333.048,62 foi objeto de solicitação de compensação com outros débitos federais;

2.4 Ao analisar as DCOMP's (nos 24289.06521.1.3.02-7610, 05221.19897.300909.1-7.02-5392 e 16989.85447.290109.1.3.02-7787) a DIORT/DEINF não as referendou; contra essa decisão o contribuinte ingressou com Manifestação de Inconformidade perante a DRJ/SP-I; também nesta instância a decisão lhe foi desfavorável, conforme ementa a seguir exarada no Processo nº 16327.906328/2010-79:

(...)

Em decorrência, o contribuinte apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO ainda pendente de julgamento no CARF (processo nº 16327.906328/2010-79);

2.5) As alegações e documentos apresentados pelo contribuinte, relativamente ao IRPJ, são os mesmos para a CSLL;

2.6) Conforme acima relatado, duas instâncias dessa SRFB se manifestaram pela improcedência da compensação da estimativa do IRPJ de dezembro/07 (ficha 11, linha 09);

2.7) E que os elementos trazidos ao processo em questão são os mesmos apresentados em relação ao saldo pleiteado de Imposto de Fonte a reduzir a estimativa da CSLL em dezembro de 2007 e a afetar o ajuste;

Nesse contexto, considerando que a dedução pleiteada na Ficha 16, Dezembro, linha 17 (CSLL), guarda conexão com a dedução da F. 11 – dezembro linha 08 (IRPJ), a qual depende dos mesmos elementos de convicção carreados para o processo onde se discute o aproveitamento do IRFON deduzido a pretexto da MP nº 1.858- 6/1999;

Considerando também que o contribuinte, em resposta às intimações, não acrescentou nenhum novo elemento além dos acostados ao referido processo IRPJ;

Tendo em vista que essa fiscalização, ao tomar conhecimento do litígio estabelecido no mencionado PAF, por dever de ofício, não pode omitir-se quanto ao teor das decisões prolatadas até a presente data, ambas favoráveis à Fazenda Nacional;

Considerando ainda, e principalmente, a necessidade de se evitar o decurso do prazo decadencial, procederemos às lavraturas dos Autos de Infração resultantes das glosas das deduções pleiteadas, nos importes de R\$ 29.513.718,90 (CSLL), R\$ 94.074.553,67 (IRPJ exterior) e R\$ 3.813.055,44 (IRRF) o qual foi objeto de glosa por parte da DIORT, igualmente referendada pela DRJ/SPO-I; também em relação ao crédito indevido de CSLL no valor de R\$ 3.026.284,82, pelas razões explicitadas no Item 1) retro.

Sem prejuízo da aplicação das multas isoladas incidentes sobre recolhimentos insuficientes das estimativas declaradas no mês de dezembro/07, relativamente ao IRPJ e à CSLL, tudo em conformidade com as bases de cálculo abaixo demonstradas.

RECONSTITUIÇÃO DO CÁLCULO DA CSLL

FICHA 16 - ESTIMATIVA - DEZEMBRO	Em (R\$)
1) Linha 12 - CSLL Estimativa Paga (2469)	147.476.598,29
(+) (A) Recup. de Crédito CSLL Indevida	3.026.284,82
(+) (B) IRFON no exterior não comprovado	29.513.718,90
2) CSLL Estimativa de Dezembro	180.016.602,01
(=) (2) - (1) Insuficiência de recolhimento de estimativa	32.540.003,72
Multa isolada de 500%	16.270.001,86
FICHA 17 - CÁLCULO DA CSLL	Em (R\$)
Linha 49 - CSLL	317.226.380,86
Linhas 55 e 57 - Deduções	1.029.352,59
Linha 59 - CSLL paga por estimativa	344.844.547,42
CSLL a Pagar	(28.647.539,15)
Adição de Ofício (A + B)	32.540.003,72
CSLL Devida a Lançar	3.892.464,57

RECONSTITUIÇÃO DO CÁLCULO DO IRPJ

FICHA 11 - ESTIMATIVA - DEZEMBRO	Em (R\$)
IRPJ Apurado	1.095.567.447,12
(-) Linha 5 - Ded. Inc. Fiscais	14.022.433,09
(-) Linha 6 - Imposto devido de meses anteriores	535.903.949,96
(-) Linha 8 - Imp. pago no exterior	94.074.553,67
(1) IRPJ a Pagar (Estimativa)	451.566.510,40
Glosa do IRFON Exterior	94.074.553,67
(2) Estimativa devida	545.641.064,07
(1) - (2) Estimativa paga a menor	94.074.553,67
Multa isolada a lançar (500%)	47.037.276,84
FICHA 12B - CÁLCULO DO IRPJ	Em (R\$)
Linhas 01 e 02 - Imposto s/ o L. Real	1.018.850.262,23
Deduções - Linhas 03, 04 e 06	14.021.160,31
Linha 09 - Imposto de Renda na Fonte	5.343.970,08
Linha 13 - IRPJ Pago por Estimativa	1.081.545.014,04
IRPJ a Pagar	(82.333.048,69)
(+) Glosa do Imposto de Fonte Ext.	94.074.553,67
(+) Glosa do IRRF não reconhecido	3.813.055,44
IRPJ a Lançar de Ofício	15.554.560,42

Por conseguinte, tendo em vista o quanto foi acima apurado e relatado, procederemos às lavraturas dos Autos de Infração destinados a constituir os créditos tributários referentes ao IRPJ e CSLL e respectivas multas isoladas devidas pelos recolhimentos insuficientes das estimativas de dezembro de 2007.

Enquadramento Legal: Lei 9430/96, art. 44, alterado pelo art. 14 da Lei 11.488, de 15/06/07 e combinado com o artigo 841, Inciso III do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3000/99 (RIR/99) e legislação complementar discriminada nos Autos de Infração.

[...]

Da impugnação

Cientificada da exigência fiscal em 11/10/2012 – fls. 153, a Interessada apresentou, em 12/11/2012, a impugnação de fls. 175/216, instruída com os documentos de fls. 217/716, alegando, em relação a cada uma das glosas, resumidamente, o seguinte:

• Recuperação indevida de crédito de CSLL

Com relação a este item, houve, de fato, um excesso de aproveitamento do crédito de CSLL, no valor de R\$ 3.026.284,82.

Diante disso, foi realizado o pagamento da parcela da CSLL devida em razão do referido excesso, acrescida de multa de ofício e juros de mora.

Frise-se, contudo, que é indevida a multa isolada aplicada em razão da insuficiência do recolhimento da estimativa mensal.

• Glosa de IRRF sobre operações realizadas no País

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, parte dos valores de IRRF retidos no ano-calendário de 2007, no montante de R\$ 3.813.055,44, não teria sido confirmada, por ocasião da análise do Processo Administrativo n.º 16327.906328/2010-79.

	CNPJ da Fonte Pagadora	Código da Receita	Valor Pag/DComp	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
01	00.854.426/0001-02	1708	113,90	0,00	113,90	Retenção na fonte não comprovada
02	00.854.426/0001-00	1708	991,35	0,00	991,35	Retenção na fonte não comprovada
03	02.940.278/0001-33	1708	2.129,22	0,00	2.129,22	Retenção na fonte não comprovada
04	02.814.094/0001-68	1708	26.787,23	0,00	26.787,23	Retenção na fonte não comprovada
05	07.684.413/0001-81	1708	642,30	0,00	642,30	Retenção na fonte não comprovada
06	08.908.718/0001-03	1708	1.973,30	0,00	1.973,30	Retenção na fonte não comprovada
07	29.650.082/0001-00	1708	22.259,21	19.425,22	2.833,99	Valid. p/ total de retenções da Dirf
08	47.193.149/0001-06	1708	49.175,71	44.919,59	4.256,12	Valid. p/ total de retenções da Dirf
09	02.307.548/0001-13	1708	998,89	0,00	998,89	Retenção na fonte não comprovada
10	08.944.184/0001-50	1708	958,83	0,00	958,83	Retenção na fonte não comprovada
11	02.105.040/0001-23	5706	35.405,21	29.682,79	5.722,42	Recosta oferecida parc. à tributação
12	07.358.761/0001-69	5706	58.231,65	0,00	58.231,65	Retenção na fonte não comprovada
13	07.359.641/0001-86	5706	10.918,43	0,00	10.918,43	Retenção na fonte não comprovada
14	07.369.685/0001-97	5706	4.852,63	0,00	4.852,63	Retenção na fonte não comprovada
15	17.227.422/0001-65	5706	94.626,43	0,00	94.626,43	Recosta não oferecida à tributação
16	32.206.435/0001-83	8045	11.106,31	0,00	11.106,31	Retenção na fonte não comprovada
17	06.215.483/0001-28	8045	1.423,44	0,00	1.423,44	Retenção na fonte não comprovada
18	33.066.406/0001-15	8045	3.579.919,00	0,00	3.579.919,00	Retenção na fonte não comprovada
	TOTAL		3.907.883,04	94.827,60	3.813.055,44	

Ocorre que todas as retenções encontram-se devidamente comprovadas, conforme documentação apresentada nos autos do referido processo e anexada, também, ao presente feito.

• Glosa de IRRF sobre operações realizadas no exterior

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, não teriam sido comprovados os montantes de IRRF sobre lucros e rendimentos auferidos no exterior, nos valores de R\$ 94.074.553,67 e R\$ 29.513.718,90, deduzidos, respectivamente, do IRPJ e da CSLL a pagar no ano-calendário de 2007.

De fato, ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada no processo administrativo n.º 16327.906328/2010-79, a DRJ/SPO-I deixou de reconhecer os referidos valores, sob a alegação de que a Impugnante: (i) não teria comprovado que os rendimentos sobre os quais incidiu o IRRF compuseram o resultado do período (ano-calendário 2007); (ii) não teria apresentado documentos comprobatórios das retenções e recolhimentos; e (iii) teria juntado aos autos documentos que não possuem efeito legal no Brasil.

Sucede que os referidos valores de IRRF foram efetivamente recolhidos aos cofres públicos, em decorrência das seguintes operações:

a) venda de ações da sociedade controlada REAL PARAGUAYA DE SEGUROS S/A para a empresa MAPFRE AMÉRICA;

b) reconhecimento do lucro auferido pela controlada BANCO ABN AMRO REAL S/A – GRAND CAYMAN, estabelecida nas Ilhas Cayman, lucro este

formado a partir de vários rendimentos, dentre os quais os decorrentes da aquisição de valores mobiliários no exterior, sobre os quais foi retido IRRF pelas fontes pagadoras; e

c) remessa de lucros efetuada em favor de controlada estabelecida nas Ilhas Cayman.

Todas essas operações estão respaldadas por documentos hábeis, que comprovam tanto o recolhimento do IRRF, quanto a inclusão dos rendimentos correspondentes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

• Impossibilidade de cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL

A multa isolada prevista no inciso II, alínea “b”, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), somente pode ser aplicada caso o Fisco verifique a falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais antes do término do ano-calendário.

Como os Autos de Infração foram lavrados após o encerramento do ano-calendário de 2007, eventuais faltas ou insuficiências de recolhimentos de estimativas mensais não mais podem ser punidas com a referida multa.

Afora isso, não pode haver aplicação cumulativa da multa isolada em questão com a multa de ofício, quando calculadas sobre a mesma base de cálculo. Trata-se de dupla incidência sobre a mesma materialidade.

• Ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa

O art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, que determina que tais acréscimos incidirão apenas sobre tributos.

A definição de tributo, contida no art. 3º do CTN, exclui, por sua vez, a figura da multa pecuniária. Sendo assim, a incidência de juros Selic sobre a multa é ilegal.

Do julgamento de primeira instância

O feito foi apreciado, em primeira instância, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, que negou provimento à impugnação da Interessada, adotando, em relação às glosas de IRRF, os fundamentos da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, no processo administrativo de nº 16327-906328/2010-79 - cfr. Acórdão DRJ/RJ1 nº 12-56.654, de 06/06/2013, às fls. 717/731.

Do recurso voluntário

Inconformada com a decisão, a Interessada recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, alegando, entre outras razões, a nulidade do referido ato, por entender que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro deixou de apreciar os documentos acostados aos autos, limitando-se a transcrever a ementa da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - cfr. recurso voluntário, às fls. 736/779.

Da anulação do julgamento de primeira instância

Sensível às razões de defesa da Interessada, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acolheu a preliminar de nulidade por ela suscitada, determinando o retorno dos autos à autoridade julgadora de primeira instância, para análise dos documentos e argumentos

que deixaram de ser apreciados - cfr. Acórdão 1401-002.702, de 14/06/2018 (fls. 813/818).

Da redistribuição do feito

Em razão de o Relator original já não fazer mais parte do quadro de julgadores da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, o feito foi redistribuído, cabendo a mim, agora, a relatoria do processo.

A DRJ/Rio de Janeiro proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

GLOSA DE IMPOSTO RETIDO NA FONTE (CÓD 1708 - RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS). RETENÇÕES NÃO CONFIRMADAS NA DIRF. VALOR PROBATÓRIO DO INFORME DE RENDIMENTOS FORNECIDO PELA FONTE PAGADORA.

Os informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras constituem comprovantes hábeis das retenções de imposto de renda, suprimindo eventual omissão existente na Dirf.

Para que o informe de rendimentos, todavia, possa ser aceito como prova, é preciso que nele esteja identificado o responsável pelas informações. A não identificação da autoria do documento retira a sua força probante.

GLOSA DE IMPOSTO RETIDO NA FONTE (CÓD. 5706 - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO). RECEITA DE PERÍODO DE COMPETÊNCIA DIVERSO DO DA APURAÇÃO.

As regras de apuração do lucro real impõem que as receitas sejam apropriadas segundo o regime de competência.

Incabível o aproveitamento de imposto retido na fonte relativo a receitas de período de competência diverso do da apuração.

GLOSA DE IMPOSTO RETIDO NA FONTE (CÓD. 8045 - COMISSÕES E CORRETAGENS). AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DAS FONTES PAGADORAS.

Os recolhimentos de imposto de renda efetuados sob o código 8045 (“Rendimentos de Comissões e Corretagens”) podem decorrer tanto de operações em que a pessoa jurídica atua como fonte pagadora, como de operações em que ela atua como beneficiária dos rendimentos.

A simples validação do Darf recolhido com o código 8045 não assegura à pessoa jurídica que efetuou o recolhimento do IRRF o direito de compensá-lo, sendo necessária a confirmação da fonte pagadora, em sua Dirf, ou, na falta dessa, a apresentação de documentos que identifiquem a fonte pagadora e comprovem a percepção dos rendimentos e a sua contabilização.

GLOSA DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL NO BRASIL.

O imposto pago no exterior, em decorrência de operação de venda de participação societária detida por pessoa jurídica domiciliada no País, só poderá ser compensado com o IRPJ por ela apurado, se o ganho de capital correspondente houver sido oferecido à tributação no Brasil.

GLOSA DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO COMPROVANTE DO PAGAMENTO. INEFICÁCIA DA TRADUÇÃO JURAMENTADA QUANDO DESACOMPANHADA DO DOCUMENTO ORIGINAL.

A compensação do imposto pago no exterior exige a apresentação do comprovante do pagamento. A tradução juramentada acompanha o documento original e confere-lhe força probatória, mas não o substitui.

GLOSA DE IMPOSTO RETIDO NA FONTE SOBRE JUROS PAGOS A CONTROLADA DOMICILIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DA INCLUSÃO DOS RENDIMENTOS NO LUCRO APURADO PELA BENEFICIÁRIA.

O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado no exterior em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país com tributação favorecida (art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996), só poderá ser compensado com o IRPJ aqui apurado, quando os resultados dessa filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados no lucro real da pessoa jurídica no Brasil.

Inexistindo prova de que os rendimentos tenham sido incluídos no lucro da beneficiária domiciliada em país com tributação favorecida, resulta prejudicado o direito de aproveitamento do imposto retido pela fonte pagadora domiciliada no Brasil.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASES DE CÁLCULO ESTIMADAS

Após a edição da Lei nº 11.488/2007 é indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada sobre falta ou insuficiência do pagamento mensal de que trata o artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007

GLOSA DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO DE CSLL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A glosa não impugnada pelo sujeito passivo reputa-se definitiva, na esfera administrativa.

GLOSA DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

Uma vez glosado o aproveitamento do imposto pago no exterior, na apuração do IRPJ, resulta conseqüentemente inviabilizada a compensação de qualquer saldo na CSLL.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASES DE CÁLCULO ESTIMADAS

Após a edição da Lei nº 11.488/2007 é indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada sobre falta ou insuficiência do pagamento mensal de que trata o artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os débitos relativos às multas de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cumpra esclarecer que a instância *a quo* manteve quase que a totalidade da autuação. A exceção ficou por conta da redução do IRPJ lançado na conformidade do cancelamento da glosa de três pequenas parcelas do IRRF sobre operações realizadas no País, que totalizaram o valor de R\$ 19.658,97, a saber: R\$ 7.129,22 (retido sob o código 1708), R\$ 11.106,31 (retido sob o código 8045) e R\$ 1.423,44 (retido sob o código 8045).

Importa também notar que o relator daquela decisão iniciou seu voto com as seguintes considerações preliminares:

O presente processo retorna para ser reexaminado em primeira instância, por força de decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“TURMA CARF 1401”), que entendeu que esta Delegacia de Julgamento teria deixado de apreciar documentos e argumentos apresentados pela Interessada em sua impugnação.

Sem intuito de desmerecer o entendimento do referida corte, quer me parecer que os ilustres Conselheiros não atentaram para o risco de virem a ser proferidas, em dois processos distintos, decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

Com efeito: — excetuada a questão da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas, a matéria em litígio no presente processo é, rigorosamente, a mesma que já foi discutida no processo administrativo nº 16327.906328/2010-79.

Na minha singela opinião, não faz sentido que os mesmos documentos e os mesmos argumentos de defesa sejam apreciados novamente por esta Delegacia de Julgamento, a pretexto de assegurar ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.

E, no caso concreto, há ainda um outro fato que talvez não tenha sido percebido pelos ilustres Conselheiros: — quando o Acórdão 1401-002.702, de **14/06/2018**, foi

prolatado, determinando o retorno do presente feito à primeira instância, já existia, no processo administrativo n.º 16327.906328/2010-79, uma decisão de segunda instância, **da própria TURMA CARF 1401**, examinando a mesma matéria que se pretende seja aqui reapreciada — cfr. Acórdão 1401-002.397, de **12/04/2018** (fls. 1.032/1.046).

Com a devida vênia, não me parece correto reabrir, na instância de piso, discussões que já foram exauridas na instância recursal referentes à mesma matéria.

Para não criar, todavia, novos incidentes que retardem, ainda mais, a solução da lide, submeto-me ao que foi decidido pelo órgão julgador de segunda instância e passo, sem mais considerações, ao exame da impugnação.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, repete as alegações deduzidas na impugnação e constrói novos argumentos especialmente voltados contra o que foi decidido pela DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como relatado, os autos de infração consubstanciados no presente processo possuem relação absolutamente correlata com os fatos apreciados no processo n.º 16327.906328/2010-79. Nada obstante, as consequências dessa correlação são diferentes no que diz respeito aos lançamentos do IRPJ, da CSLL e das respectivas multas isoladas. Faremos, assim, uma abordagem separada para cada um desses lançamentos.

- Do IRPJ:

Pelo que se extrai do demonstrativo intitulado “Reconstituição do Cálculo do IRPJ”, acima reproduzido, o lançamento daquele tributo foi motivado pelas seguintes infrações: “Glosa do Imposto de Fonte Ext.” (no valor de R\$ 94.074.553,67) e “Glosa do IRRF não reconhecido” (no valor de R\$ 3.813.055,44). No próprio Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante declara que o feito era motivado tão somente no fato de que aquelas glosas, empreendidas na análise do direito creditório promovida naquele outro processo, haviam sido confirmadas no julgamento da manifestação de inconformidade impetrada pela contribuinte.

Destarte, não há dúvidas de que o caso se enquadra perfeitamente nas hipóteses de conexão e/ou decorrência previstas no § 1º, do art. 6º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, *verbis*:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

Toda a preocupação regimental, ao erigir essas categorias, reside na tentativa de que os processos vinculados sejam reunidos para evitar que haja julgamentos conflitantes. Veja-se, neste sentido, o teor dos §§ seguintes do mesmo art. 6º:

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos 42 ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

E é salutar essa iniciativa regimental porque não faz sentido nem é desejável que o mesmo órgão administrativo produza decisões conflitantes acerca dos mesmos fatos. Essa aspiração é ainda mais necessária quando se está diante de circunstâncias atinentes ao mesmo contribuinte e referentes ao fato gerador de um mesmo tributo num mesmo período de apuração.

Aliás, a própria existência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao julgar os recursos especiais interpostos contra decisões que deram interpretações divergentes sobre a matéria veiculada na legislação tributária, também aponta no sentido da necessidade da harmonização do conteúdo decisório emanado pelo Órgão.

Afora isso, as infrações intituladas como “Glosa do Imposto de Fonte Ext.” e “Glosa do IRRF não reconhecido” já foram decididas em caráter definitivo no CARF.

É o que se depreende ao compulsar os autos do processo nº 16327.906328/2010-79. Com efeito, depois de julgado o recurso voluntário da contribuinte através do supramencionado Acórdão nº 1401-002.397, de 12/04/2018, o qual lhe negou total provimento, a empresa opôs embargos de declaração alegando omissões, obscuridades e contradições.

Tais embargos, por sua vez, foram julgados pelo Acórdão nº 1401-002.966, de 18/10/2018. Nesse julgamento, decidiu-se pelo seu acolhimento com efeitos infringentes tão somente para retificar a decisão anterior com o cancelamento da glosa de cinco parcelas do IRRF sobre operações realizadas no País, totalizando o valor de R\$ 174.351,56 (retidas sob o código 5706, referentes a pagamentos de juros sobre o capital próprio).

Seguiu-se, então, a interposição de recurso especial da contribuinte que não foi admitido pelo despacho proferido, em 11/09/2019, de autoria da Sra. Presidente da 4ª Câmara desta 1ª Seção. Por último, a empresa ainda tentou um agravo regimental que também foi rejeitado, desta feita com o despacho da Sra. Presidente do CARF pronunciado em 31/10/2019.

Por essas razões, entendo que não há mais o que se discutir quanto ao lançamento do IRPJ. A empresa teve o total direito ao contraditório e à ampla defesa no processo nº 16327.906328/2010-79. Rediscutir as mesmas matérias fáticas aqui seria temeroso e, a meu ver, levantaria sérios questionamentos acerca da ofensa à coisa julgada. O cancelamento das infrações mantidas no outro processo revelaria absoluta incoerência do Órgão. A mesma apuração (tributo e período) deve ensejar um só resultado (tributo a pagar ou tributo a restituir). Nada obstante, com a hipótese aventada, teríamos a inusitada situação em que a apuração não resultaria em tributo a pagar (com o cancelamento das infrações neste processo) nem tributo a recolher (com a manutenção das infrações no outro processo).

São, desse modo, inócuas as alegações recursais que pretendem desconstituir o lançamento do IRPJ (com exceção da multa isolada sobre estimativa cujas alegações serão oportunamente enfrentadas).

Portanto, há que se aplicar ao presente feito o conteúdo decisório já transitado em julgado. Ou seja, reduzir a infração intitulada como “Glosa do Imposto de Fonte Ext.” na mesma medida já efetuada naquele outro processo (no valor de R\$ 174.351,56). Ademais, há que se considerar também que no presente processo não cabe mais recurso quanto à parte cancelada no acórdão de piso (no valor de R\$ 19.658,97).

Assim, para além do que já foi considerado procedente na instância *a quo*, o lançamento do IRPJ deve ser reduzido na conformidade do cancelamento do valor equivalente a R\$ 174.351,56).

- Da CSLL:

Pelo que se extrai do demonstrativo intitulado “Reconstituição do Cálculo da CSLL”, acima reproduzido, o lançamento daquela contribuição foi motivado pelas seguintes infrações: “Recuperação de Crédito CSLL Indevida” (no valor de R\$ 3.026.284,82) e “IRFON no exterior não comprovado” (no valor de R\$ 29.513.718,90). Quanto à primeira infração, não

há litígio porque a própria empresa reconheceu a sua procedência. Resta, então, a análise da segunda infração.

Apesar de esta última tratar também do imposto de renda retido na fonte decorrente de operações no exterior, há que se perceber que não há identidade nas parcelas glosadas para fins do IRPJ e da CSLL. Para fins do IRPJ, a empresa havia deduzido o valor de R\$ 94.074.553,67. Como visto no tópico precedente, essa dedução não foi aceita em conformidade com a decisão proferida no processo nº 16327.906328/2010-79. Para fins da CSLL, a empresa deduziu o valor de R\$ 29.513.718,90. A dedução desta parcela é que deve então ser agora apreciada.

A recorrente, no entanto, não distingue as referidas parcelas em seu recurso (como já não havia feito na sua impugnação). Toda a sua defesa está centrada na mesma discussão inaugurada com a manifestação de inconformidade apresentada no outro processo no sentido de que há direito à dedução do IR incidente sobre as seguintes operações com controladas no exterior:

- a) Venda, pela sucedida da contribuinte (REAL ABN AMRO S/A), de ações da então controlada REAL PARAGUAYA DE SEGUROS em favor de uma empresa denominada MAPFRE AMERICA que teria resultado em ganho de capital cujo imposto de renda pago no Paraguai, já convertido para a moeda nacional, corresponderia a R\$ 2.166.296,25;
- b) Rendimentos auferidos com títulos de valores imobiliários por outra controlada daquela mesma sucedida (BANCO ABN AMRO REAL - GRAND CAYMAN) cujas retenções a título de IR retidos pelas fontes pagadoras, já convertidos em reais, totalizaria a quantia equivalente a R\$ 26.002.030,10; e
- c) Remessa de juros, por aquela mesma sucedida, em favor da já referida controlada BANCO ABN AMRO REAL - GRAND CAYMAN, cujo IR retido totalizou o valor de R\$ 94.475.946,69.

De imediato, cumpre atentar para o fato de que a soma das parcelas deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL (R\$ 94.074.553,67 + R\$ 29.513.718,90 = R\$ 123.588.272,57) fica além da soma dos valores retidos conforme alegado na defesa (R\$ 2.166.296,25 + R\$ 26.002.030,10 + R\$ 94.475.946,69 = R\$ 122.644.273,04).

Por outro lado, segundo seu recuso, a empresa pretende justificar os tributos deduzidos com base no seguinte dispositivo legal contido na Lei nº 9.249/95:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Independentemente da possibilidade de o total do IR retido nas operações apresentadas pela recorrente poder, de fato, ser considerado apto para a compensação prevista no permissivo legal supramencionado, importa perceber que a possibilidade dessa compensação para fins da CSLL só foi autorizada a partir do que foi veiculado no art. 21, § único, da MP n.º 2.158-35/01 (com a regulamentação subsequente do assunto no art. 15 da IN/SRF n.º 213/02). Confira-se:

MP n.º 2.158-35/01:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei n.º 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei n.º 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei n.º 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

IN/SRF n.º 213/02:

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Ou seja, o imposto de renda pago no exterior só poderá ser aproveitado na compensação da CSLL na medida em que superar o valor que tenha sido aproveitado para fins do IRPJ.

Todavia, a autoridade autuante não fez nenhuma consideração acerca dessas questões. Seu Termo de Verificação Fiscal meramente identificou que havia a discussão acerca da dedução do imposto retido no exterior para fins de apuração do IRPJ no outro processo. A partir daí inferiu que a parcela deduzida para fins da CSLL também merecia ser glosada.

Não há nenhuma referência aos impactos que as retenções exerceram sobre os impostos efetivamente devidos naquele ano-calendário por cada uma das então controladas da empresa sucedida pela contribuinte. Muito menos, foi feita qualquer verificação sobre os limites envolvidos (tanto da compensação no limite da renda oferecida à tributação no Brasil, quanto da compensação para fins da CSLL após o limite já aproveitado para fins do IRPJ). Nem sequer foram citados os permissivos normativos que tratam da possibilidade de compensação do imposto retido no exterior com a CSLL devida (os referidos art. 21, § único, da MP n.º 2.158-35/01, e art. 15 da IN/SRF n.º 213/02).

Em suma, é flagrante a deficiência acusatória.

A DRJ, por sua vez, seguiu a linha do debate inaugurado desde a apresentação da manifestação de inconformidade no outro processo. Isto é, partiu para o questionamento de alguns aspectos envolvidos com as três operações que justificariam o montante glosado.

Nada obstante, a discussão daqueles aspectos não faz sentido quando se parte da premissa de que era a fiscalização quem deveria apontar os problemas envolvendo a parcela glosada do imposto retido. Do jeito que a narrativa foi construída no seu Termo de Verificação Fiscal, definitivamente, não se pode precisar os fundamentos que teriam levado à não observância dos permissivos normativos que sustentam a dedução efetuada.

Por tais razões, o lançamento da CSLL deve ser reduzido na conformidade do cancelamento da infração denominada “IRFON no exterior não comprovado” (no valor de R\$ 29.513.718,90).

- Das multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas:

Como relatado, foram também lançadas multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas em dezembro de 2007. Independentemente de os lançamentos do IRPJ e da CSLL terem sido considerados parcialmente procedentes, o que já atrairia também a redução proporcional das multas isoladas sobre estimativas apuradas com base nas mesmas infrações, o fato é que sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹:

“**Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

¹ Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei n.º 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso n.º 105-139.794, Processo n.º 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso n.º 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa n.º 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, *caput*), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei n.º 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei n.º 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei n.º 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à

totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado,

senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

E as duas Turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) têm também chancelado esse mesmo entendimento já no âmbito das alterações promovidas pela Lei nº 11.488/07. Confira-se:

REsp nº 1496354/PR, Julgado pela 2ª Turma em 17/03/2015, Relator: Min. Humberto Martins:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

AgRg no REsp 1499389 / PB, Julgado pela 2ª Turma em 17/09/2015, Relator: Min. Mauro Campbell Marques:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

Trecho de decisão monocrática proferida pela Min. Regina Helena Costa, da 1ª Turma, no REsp nº 1583275 - SC, Publicada em 25/05/2016:

No caso, verifico que o acórdão recorrido está em sintonia com a orientação da jurisprudência desta Corte segundo a qual a multa de ofício, (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96) aplica-se aos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata e as multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido, sendo esta absorvida por aquela, em atendimento ao princípio da consunção.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, afasto as multas isoladas sobre estimativas.

Dispositivo:

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) reduzir o lançamento do IRPJ na conformidade do cancelamento equivalente a R\$ 174.351,56 da infração “Glosa do IRRF não reconhecido” (para além do que já foi considerado procedente na instância *a quo*); (ii) reduzir o lançamento da CSLL na conformidade do cancelamento da infração denominada “IRFON no exterior não comprovado” (no valor de R\$ 29.513.718,90); e (iii) afastar as multas isoladas sobre estimativas.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio